Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. GERARD HOGAN
presentadas el 25 de junio de 2020 [1]

Asunto C-459/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
contra
Wellcome Trust Ltd

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido]]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 43, 44 y 45 — Lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal — Lugar de prestación de servicios de gestión de inversiones prestados a una organización benéfica para los fines de una actividad profesional no económica por parte de proveedores establecidos fuera de la Unión Europea»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación, entre otros, del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, [2] en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios [3] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. La petición se ha planteado en el contexto de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «HMRC») y Wellcome Trust Ltd (en lo sucesivo, «WTL»), un sujeto pasivo, en relación con el lugar de prestación de servicios de gestión de inversiones por parte de prestadores establecidos fuera de la Unión Europea a WTL. [4]

3. WTL es una organización benéfica de larga historia que recibe dotaciones muy generosas. Como cabría esperar, WTL recurre a los servicios de gestores de inversiones que colaboran con la organización en la administración de tan voluminosa cartera de dotaciones. Dichas dotaciones generan ingresos anuales muy cuantiosos que WTL dedica a conceder becas destinadas a la investigación médica y farmacéutica.

1 Lengua original: inglés.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 DO 2008, L 44, p. 11.

4 El importe del IVA controvertido en el litigio principal asciende a 13 113 822 libras esterlinas (GBP) (aproximadamente 14 530 000 euros). WTL pretende recuperar el impuesto soportado correspondiente al coste de los servicios prestados por proveedores establecidos fuera de la Unión Europea en relación con sus inversiones.

4. En este contexto, WTL utilizó servicios de gestión de inversiones prestados por proveedores establecidos fuera de la Unión Europea para determinadas actividades de inversión, actividades que, según había declarado anteriormente el Tribunal de Justicia en un asunto del que fue parte WTL, constituyen actividades no económicas a efectos del IVA.[5] Es pacífico que WTL no utilizó dichos servicios para los fines de operaciones sujetas con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, por el motivo principal de que era un simple inversor, y no un comerciante profesional. Es también pacífico que WTL *no* es un «sujeto pasivo que actúe como tal» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA cuando participa en actividades de inversión.

5. La cuestión principal que plantea el órgano jurisdiccional remitente es si, en tales circunstancias, WTL es, no obstante, «un sujeto pasivo *que actúe como tal*» en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, aun cuando no lo sea a efectos de su artículo 2, apartado 1, letra c). Es necesario dar respuesta a esta cuestión para poder determinar el lugar de prestación de los servicios controvertidos y si WTL debía pagar realmente el IVA por tales servicios.

6. Para responderla, el Tribunal de Justicia debe determinar, entre otras cuestiones, si los términos «sujeto pasivo que actúe como tal» tienen o no el mismo significado cuando se emplean en el artículo 2, apartado 1, letra c), y en el artículo 44 de la Directiva del IVA. Antes de continuar, no obstante, es preciso exponer en primer lugar el marco jurídico aplicable en el presente asunto.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

7. El artículo 2 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1) Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…].»

8. El artículo 9, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[…]»

9. El título V de la Directiva del IVA incluye un capítulo 3 cuyo epígrafe es «Lugar de realización de las prestaciones de servicios».

5 Véase la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, en lo sucesivo, «sentencia en el asunto Wellcome Trust», EU:C:1996:243).

10. Su sección 1, bajo el epígrafe «Definiciones», incluye el artículo 43 con el siguiente tenor:

«A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios:

1) un sujeto pasivo que desarrolle asimismo actividades o realice operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2, apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados;

2) una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté identificada a efectos del IVA tendrá la consideración de sujeto pasivo.»

11. La sección 2 de dicho capítulo, con el epígrafe «Disposiciones generales», establece lo siguiente:

«Artículo 44

El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

Artículo 45

El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.» [6]

12. El artículo 196 de la Directiva del IVA, que figura en su título XI, cuyo epígrafe es «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», establece lo siguiente:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.» [7]

6 El considerando 4 de la Directiva 2008/8 afirma que, «en lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor. A efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. De igual modo, las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, están identificadas a efectos del impuesto sobre el valor añadido, deben considerarse como tales. De acuerdo con las normas generales, estas disposiciones no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal». Según el considerando 5 de la Directiva 2008/8, «cuando los servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma general debe seguir siendo que el lugar de la prestación de servicios es aquel en el que el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica».

7 Véase el considerando 7 de la Directiva 2008/8, que dispone que, «cuando un sujeto pasivo reciba servicios de un proveedor no establecido en el mismo Estado miembro, la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo debe ser obligatoria en determinados casos, lo que significa que el sujeto pasivo debe efectuar la autoliquidación de la cuota del IVA repercutida por el servicio adquirido».

13. El artículo 19 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [8] (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), cuyo epígrafe es «Calidad del cliente», dispone lo siguiente:

«A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.

Salvo que disponga de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados, el prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

Cuando un mismo y único servicio se destine tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, la prestación de dicho servicio estará sujeta exclusivamente al artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que no exista ninguna práctica abusiva.»

B. Derecho del Reino Unido

14. Las normas aplicables al lugar de la prestación se han incorporado al Derecho del Reino Unido en el artículo 7A de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de IVA de 1994; en lo sucesivo, «VATA») que dispone lo siguiente:

«Lugar de realización de las prestaciones de servicios

1) El presente artículo se aplicará para determinar, a los efectos de la presente ley, el país donde se realiza la prestación de servicios.

2) Se considerará que una prestación de servicios se ha realizado:

   a) en el país de establecimiento del destinatario, si el destinatario de los servicios actúa en calidad de empresario, y

   b) en los demás casos, en el país de establecimiento del proveedor de servicios.

[…]

4) A los efectos de la presente ley, se considerará que una persona actúa en calidad de empresario en relación con una prestación de servicios si dicha persona:

   a) es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo;

   b) está registrada con arreglo a la presente ley;

   c) está identificada a efectos del IVA de conformidad con la legislación de un Estado miembro distinto del Reino Unido, o

8 DO 2011, L 77, p. 1.

d) está registrada con arreglo a una Act of Tynwald [ley de la Isla de Man] a efectos de cualquier impuesto establecido por o en virtud de una Act of Tynwald que se corresponda con el impuesto sobre el valor añadido,

y recibe los servicios para fines que no sean exclusivamente privados.»

III. Hechos del litigio principal y petición de decisión prejudicial

15. WTL es el fiduciario único de un trust benéfico, llamado Wellcome Trust, que concede becas para la investigación médica. Obtiene ingresos de las inversiones que realiza y desarrolla también una serie de actividades relativamente secundarias, como ventas, comidas y arrendamiento de inmuebles, para las cuales está registrado a efectos del IVA. Los rendimientos de inversiones los obtiene mayoritariamente de inversiones en el extranjero, en relación con las cuales WTL utiliza los servicios de gestores de inversiones de dentro y de fuera de la Unión Europea. Estos rendimientos constituyen, como ya se ha indicado, la mayor fuente de financiación de las becas que concede WTL.

16. En la sentencia en el asunto Wellcome Trust, el Tribunal de Justicia consideró que el concepto de actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme[9] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva del IVA») (actualmente artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA) no incluía una actividad que consiste en la compra y venta de acciones y de otros títulos efectuada por parte de un trustee en el marco de la gestión de los bienes de un trust benéfico.

17. El órgano jurisdiccional remitente señaló en su resolución de remisión que, a consecuencia del fallo del Tribunal de Justicia en la sentencia en el asunto Wellcome Trust, se denegó a WTL la devolución del impuesto soportado respecto a la totalidad del gasto de los servicios de gestión de inversiones en que había incurrido respecto a su cartera fuera de la Unión Europea.

18. Tanto WTL como HMRC coinciden en que las actividades de WTL son esencialmente idénticas a las examinadas en la sentencia en el asunto Wellcome Trust. Además, cuando WTL adquirió los servicios de inversiones en cuestión de proveedores establecidos fuera de la Unión Europea, lo hizo exclusivamente para los fines de su actividad profesional no económica. No facilitó su número de IVA a ninguno de los proveedores a los que les solicitó sus servicios. También es pacífico entre WTL y HMRC que WTL es un sujeto pasivo a efectos de los artículos 2 y 9 de la Directiva del IVA, que sus actividades no económicas no son actividades privadas sino profesionales, y que WTL no utilizó los servicios para los fines de operaciones sujetas en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

19. Con arreglo a los estatutos de Wellcome Trust, se exige a WTL que otorgue importancia primordial al carácter benéfico del trust, de modo que le está prohibido, entre otras cosas, dedicarse al comercio.

20. Desde 2010, WTL contabilizó el IVA correspondiente a los servicios controvertidos conforme al mecanismo de inversión del sujeto pasivo,[10] dado que el lugar de la prestación era el Reino Unido.

9 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

10 Véase el artículo 196 de la Directiva del IVA.

21. Entre abril de 2016 y junio de 2017, WTL presentó diversas reclamaciones con arreglo al artículo 80 de la VATA, en las que alegaba haber contabilizado en exceso el IVA repercutido por los servicios controvertidos, ya que, conforme a la sentencia en el asunto Wellcome Trust, WTL es un sujeto pasivo a efectos de los artículos 2 y 9 de la Directiva del IVA, pero no es un sujeto pasivo que actúa como tal en el sentido del artículo 44 de dicha Directiva cuando participa en actividades de inversión que son esencialmente idénticas a las consideradas por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia.

22. El First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], en una sentencia de 10 de octubre de 2018,[11] resolvió que los servicios controvertidos no estaban sujetos al artículo 44 de la Directiva del IVA porque la expresión «que actúe como tal» efectivamente excluía a WTL de su ámbito de aplicación. Según este mismo órgano jurisdiccional, no era necesario que las prestaciones (que no estaban sujetas a las normas especiales que recogen los artículos 46 a 59 *bis* de la Directiva del IVA) hubieran de someterse al artículo 44 o al artículo 45 de la Directiva del IVA. Consideró que esto no generaba inseguridad jurídica, ya que con arreglo al artículo 18 del Reglamento de Ejecución el proveedor puede determinar si ha de aplicar el IVA a sus servicios en función de si el cliente le ha facilitado o no su número de IVA. Asimismo, declaró que la transposición que se había hecho en el Reino Unido del artículo 44, según la cual el lugar de la prestación era el Reino Unido porque WTL era un sujeto pasivo que actuaba como profesional, no era conforme con el artículo 44 de la Directiva del IVA.

23. El 15 de febrero de 2019, HMRC recurrió la sentencia del First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] en este asunto ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido].

24. Según el órgano jurisdiccional remitente, la cuestión principal que ha de dilucidar el Tribunal de Justicia es si, en tales circunstancias, se puede decir que WTL es un «sujeto pasivo que actúe como tal» a efectos del artículo 44 de la Directiva del IVA.

25. HMRC alegó que debe aplicarse el artículo 44 de la Directiva del IVA, en particular, por dos razones: en primer lugar, por la redacción y el objetivo de esa disposición y otras disposiciones conexas y, en segundo lugar, debido a que, en aras de la seguridad jurídica, el lugar de la prestación debe poderse identificar. Puesto que no se ha alegado que las prestaciones estén comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 45 de la Directiva del IVA o que deba aplicarse alguna de las normas especiales previstas en los artículos 46 a 59 *bis* de dicha Directiva, debe aplicarse el artículo 44.

26. WTL alegó que, dado que no es un sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, no puede ser un sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido del artículo 44.

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

27. En estas circunstancias el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica consistente en la compra y venta de acciones y otros valores con motivo de la gestión de los activos de un trust benéfico adquiere una prestación de servicios de gestión de inversiones de una persona ajena a la Comunidad, exclusivamente para los fines de esa actividad, debe ser considerado "sujeto pasivo que actúe como tal"?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión y de que no sean aplicables los artículos 46 a 49 de la Directiva [del IVA], ¿es aplicable el artículo 45 de la Directiva [del IVA] a dicha prestación o no lo son ni el artículo 44 ni el artículo 45?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

28. Han presentado observaciones escritas sobre las cuestiones planteadas por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados)] WTL, Irlanda, los Gobiernos de España y del Reino Unido y la Comisión Europea.

29. Al término de la fase escrita del procedimiento, el Tribunal de Justicia, mediante decisión de 24 de marzo de 2020, consideró que procedía formular determinadas preguntas a las partes, solicitud a la que las partes accedieron y a la que respondieron dentro del plazo que había fijado el Tribunal de Justicia.

V. Competencia del Tribunal de Justicia

30. El Reino Unido abandonó la Unión Europea a medianoche (hora central europea) del 31 de enero de 2020. Con arreglo al artículo 86, apartado 2, del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (en lo sucesivo, «Acuerdo de retirada»), el Tribunal de Justicia sigue teniendo competencia para resolver sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes de que finalice el período transitorio que se define en el artículo 126 de dicho Acuerdo, lo que, en principio, tendrá lugar el 31 de diciembre de 2020.

31. Además, conforme al artículo 89 del Acuerdo de retirada, la sentencia del Tribunal de Justicia que en su momento se dicte en el presente asunto será vinculante en su totalidad para y en el Reino Unido.

32. La presente petición de decisión prejudicial se presentó ante la Secretaría del Tribunal de Justicia el 13 de junio de 2019. Así pues, el Tribunal de Justicia sigue teniendo competencia para resolver sobre ella y el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados)] quedará vinculado por la sentencia que aquel dicte en el presente procedimiento.

VI. Observaciones preliminares

A. Asunto C-155/94, Wellcome Trust

33. Como ya he señalado anteriormente, la presente petición de decisión prejudicial encuentra su origen en la sentencia en el asunto Wellcome Trust y en la modificación de la Directiva del IVA introducida por el artículo 2 de la Directiva 2008/8, con efecto a partir del 1 de enero de 2010.

34. Del tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA se desprende que para que una operación pueda estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». [12]

35. En su sentencia en el asunto Wellcome Trust, el Tribunal de Justicia resolvió que las actividades de inversión de WTL, [13] que consistían esencialmente en la adquisición y transmisión de acciones y de otros títulos con objeto de maximizar los dividendos y las rentas del capital, que se destinan a promover la investigación médica, no constituían actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA (actualmente, artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA). Dado que a WTL no le estaba permitido dedicarse al comercio en el desempeño sus funciones, el Tribunal de Justicia consideró que «con independencia de si las actividades controvertidas son similares a las de un trust de inversiones o un fondo de pensiones, procede afirmar que […] un trust que se encuentra en una situación como la descrita por el órgano jurisdiccional nacional debe considerarse que se limita a gestionar una cartera de inversiones como un inversor privado». [14] Por lo tanto, en el apartado 41 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el concepto de actividades económicas a efectos de la citada disposición debe interpretarse en el sentido de que *no* incluye una actividad que consiste en la compra y venta de acciones y de otros títulos por parte de un trustee en el marco de la gestión de los bienes de un trust benéfico.

36. Además, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), apartados 60 a 70 —que se remitió a la sentencia en el asunto Wellcome Trust—, se desprende que la mera venta de acciones y otros valores negociables, como participaciones en fondos de inversión, y el producto de las colocaciones en fondos de inversión no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA. Es evidente también que tales operaciones no constituyen actividades económicas desarrolladas por un sujeto pasivo que actúe como tal en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA. [15]

12 Sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), apartado 16. Un sujeto pasivo actúa en calidad de «sujeto pasivo que actúa como tal» cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (véase la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartado 42). Pues bien, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo. Por consiguiente, una operación realizada por un sujeto pasivo con carácter privado no está incluida en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (véase la sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, apartados 17 y 18).

13 Que siguen siendo esencialmente idénticas en la actualidad.

14 Véase el apartado 36 de la sentencia en el asunto Wellcome Trust.

15 Véase, asimismo, el apartado 30 de la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, (C-400/15, EU:C:2016:687) en el que el Tribunal de Justicia precisó que las actividades no económicas no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva del IVA.

B. Directiva 2008/8

37. En los apartados 28 a 29 de la sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), el Tribunal de Justicia afirmó que el objetivo de las disposiciones de la Directiva del IVA mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos de servicios que de otro modo resultarían sujetos. [16]

38. Antes de la entrada en vigor, el 1 de enero de 2010, del artículo 2 de la Directiva 2008/8 (que modificó el capítulo 3 del título V de la Directiva del IVA), los servicios se consideraban prestados, según lo dispuesto en el artículo 43 de la Directiva del IVA entonces vigente, entre otros, en *el lugar donde estuviese situada la sede de la actividad económica de quien los prestase*. Tal como señaló la Comisión en sus observaciones, dicha norma resultaba de aplicación con independencia de cuál fuese la identidad o la naturaleza del destinatario de los servicios.

39. A raíz de las modificaciones introducidas por el artículo 2 de la Directiva 2008/8, la lógica que subyace en las disposiciones de la Directiva del IVA relativas al lugar de la prestación de servicios exige que la imposición se efectúe, en la medida de lo posible, en el lugar en el que se consumen los servicios. [17]

40. Con posterioridad a las modificaciones del capítulo 3 del título V de la Directiva del IVA introducidas por el artículo 2 de la Directiva 2008/8, en particular, las relativas al lugar de prestación de los servicios, WTL contabilizó el IVA correspondiente a los importes que abonó por los servicios que le prestaron gestores de inversiones establecidos fuera de la Unión Europea con arreglo al mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 196 de la Directiva del IVA, dado que el lugar de la prestación de dichos servicios era el Reino Unido. [18] Las disposiciones que establecen el mecanismo de inversión del sujeto pasivo se refieren específicamente al artículo 44 de la Directiva del IVA.

41. En el litigio principal, WTL solicita ahora la devolución de las cantidades que abonó. En las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, WTL sostiene que el Reino Unido ha transpuesto de manera incorrecta el artículo 44 de la Directiva del IVA en el artículo 7A de la VATA, ya que, mientras que el artículo 44 de la Directiva del IVA establece de manera expresa un claro examen de la calidad en la cual recibe los servicios su destinatario, que marca una línea divisoria entre actividad económica y no económica, el artículo 7A de la VATA introduce una distinción completamente diferente, en concreto, entre fines privados y fines de la actividad económica profesional, que no encuentra fundamento alguno en la Directiva del IVA.

42. Según alega WTL, la expresión «sujeto pasivo que actúe como tal» del artículo 44 de la Directiva del IVA exige que el destinatario utilice los servicios para los fines de su actividad económica. A ese respecto, WTL subraya que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia en el asunto Wellcome Trust, que, cuando participaba en sus actividades de inversión, WTL no era un «sujeto pasivo que act[uase] como tal» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. [19]

16 Véase también la sentencia de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), apartado 32.

17 Véase el considerando 3 de la Directiva 2008/8, que afirma que «en todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo. Si se modificase en este sentido la norma general de determinación del lugar de la prestación de servicios, seguirían siendo necesarias determinadas excepciones a dicha regla, por motivos tanto de índole administrativa como política.»

18 Es preciso señalar que, en la petición de decisión prejudicial, nada indica que el lugar en el que se consumen los servicios controvertidos en el litigio principal sea otro que el Reino Unido. Aunque no se ha hecho constar en la petición de decisión prejudicial, cabe suponer que la sede de la actividad económica de WTL es el Reino Unido.

19 Véase el punto 19, inciso ii), de la petición de decisión prejudicial y el apartado 7 de las observaciones escritas presentadas por WTL al Tribunal de Justicia.

43. Ha de señalarse con carácter previo que WTL no alega que deba serle aplicada alguna de las «disposiciones particulares» relativas al lugar de prestación de la sección 3 del capítulo 3 de la Directiva del IVA que recogen los artículos 46 a 59 *bis*. [20]

44. Por lo tanto, las presentes conclusiones deberán centrarse más bien en las definiciones de lugar de prestación de servicios del artículo 43 de la Directiva del IVA y en las normas generales sobre el lugar de prestación de servicios incluidas en los artículos 44 y 45 de esa misma Directiva.

VII. Sobre la primera cuestión prejudicial

45. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 44 de la Directiva del IVA en relación con el lugar de prestación de los servicios, y que determine, en esencia, si un sujeto pasivo como WTL, que desarrolla fundamentalmente una actividad profesional no económica debe considerarse «sujeto pasivo que actúe como tal» cuando adquiere prestaciones de servicios fuera de la Unión Europea para los fines de esa actividad.

A. Observaciones de las partes

46. WTL entiende que la expresión «sujeto pasivo *que actúe como tal*» presupone la existencia de una distinción entre sujetos pasivos que actúan en el desarrollo de una actividad económica, por un lado, y no económica, por otro. En consecuencia, el artículo 44 de la Directiva del IVA no se aplica, en su claro tenor, a WTL cuando adquiere de proveedores de fuera de la Unión Europea una prestación de servicios para fines exclusivamente vinculados con sus actividades no económicas.

47. Según WTL, el artículo 43 de la Directiva del IVA no contradice esta postura, ya que dicho precepto simplemente aclara que un sujeto pasivo que realiza tanto actividades económicas como no económicas tiene siempre la condición de sujeto pasivo; no considera que su destinatario actúe en calidad de sujeto pasivo. WTL subraya que la expresión «que actúe como tal» no figura en el artículo 43 de la Directiva del IVA. En consecuencia, dicho artículo se ocupa únicamente de la condición y no incluye ningún examen de la calidad. Teniendo en cuenta que la expresión «que actúe como tal» figura recogida en el artículo 44 de la Directiva del IVA, WTL alega que el legislador de la Unión introdujo en dicha disposición un examen de la calidad en la que se actúa. WTL sostiene además que, con arreglo a los artículos 18 y 55 del Reglamento de Ejecución, si un sujeto pasivo no actúa como tal y no facilita el número de IVA a los proveedores, estos se hallan legalmente facultados a repercutir el IVA en el territorio en el que estén establecidos, lo cual plantea la amenaza de la doble imposición en caso de que la administración tributaria nacional del Estado miembro del sujeto pasivo destinatario pretenda gravar esas mismas prestaciones.

48. WTL sostiene asimismo que no puede deducirse del artículo 19 del Reglamento de Ejecución que, a efectos del artículo 44 de la Directiva del IVA, deba ser considerado «sujeto pasivo que actúe como tal», puesto que en el mencionado artículo 19 no hay nada que disponga de manera expresa que la exclusión de los fines privados sea una expresión exhaustiva y excluyente de la expresión original «que actúe como tal».

20 El considerando 6 de la Directiva 2008/8 señala que «en algunos casos, las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios tanto a sujetos pasivos como a quienes no tienen la condición de sujeto pasivo no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones. Estas deben partir, en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.»

49. WTL considera, además, que cualquier interpretación de los artículos 43 y 44 de la Directiva del IVA que la asimile a cualquier situación que no sea la de inversor privado sería difícilmente conciliable con la sentencia en el asunto Wellcome Trust. Situaría a WTL en una posición particularmente poco ventajosa, pues semejante interpretación la obligaría a auto-repercutirse el IVA como si hubiese realizado una actividad económica, pese a lo cual se le deniega la deducción del IVA soportado porque está desarrollando una actividad equivalente a la de un particular. No se encuentra en la Directiva del IVA precepto alguno que sugiera que se pretendiera penalizar de tal forma a las instituciones benéficas.

50. Todas las demás partes que han intervenido en el presente procedimiento ante el Tribunal de Justicia consideran que el artículo 44 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo como WTL, que desarrolla una actividad profesional no económica debe considerarse «sujeto pasivo que actúe como tal» cuando adquiere una prestación de servicios fuera de la Unión Europea para los fines de esa actividad.

B. Análisis

51. La atención de la primera cuestión prejudicial se centra en el uso de la expresión «sujeto pasivo *que actúe como tal*» en el artículo 44 de la Directiva del IVA y si la inclusión de los términos específicos «que actúe como tal» (términos que también aparecen en otras disposiciones de la citada Directiva) tiene por efecto excluir a WTL del ámbito de aplicación de dicha disposición y de la obligación de contabilizar el IVA correspondiente a los servicios de gestión de inversiones que recibe de proveedores establecidos fuera de la Unión Europea. WTL alega, en esencia, que el artículo 44 de la Directiva del IVA se aplica únicamente a sujetos pasivos que adquieren prestaciones de servicios para los fines de sus operaciones sujetas y que la citada disposición *no* le es aplicable cuando recibe servicios de gestión de inversiones de personas establecida fuera de la Unión para los fines de su actividad profesional no económica.

52. En los apartados 20 y 21 de la sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), el Tribunal de Justicia afirmó que los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA contienen una regla general para determinar el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, mientras que los artículos 46 a 59 *bis* de esta Directiva establecen una serie de conexiones específicas. Además, los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA no tienen primacía sobre los artículos 46 a 59 *bis* de la misma. Es preciso preguntarse en cada situación concreta si esta se corresponde con alguno de los casos mencionados en los artículos 46 a 59 *bis* de la citada Directiva. Sin embargo, el Tribunal declaró fundamentalmente que, de no suceder así, podrá considerarse que la referida situación está comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 44 y 45 de la misma.

53. No se discute que los artículos 46 a 59 *bis* de la Directiva del IVA no son aplicables en el litigio principal. Por lo tanto, de la sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) se desprendería que, en consecuencia, deben aplicarse o bien el artículo 44 o bien el artículo 45 de la Directiva del IVA. WTL alega, sin embargo, que ni el artículo 44 ni, en realidad, tampoco el artículo 45 de la Directiva del IVA son de aplicación a las prestaciones

controvertidas. [21]

54. Por mi parte, sin embargo, no puedo estar de acuerdo.

55. Como ya he señalado anteriormente, la versión actual de los artículos 43 a 45 de la Directiva del IVA se debe a los cambios introducidos por el artículo 2 de la Directiva 2008/8 en la Directiva 2006/112. Habida cuenta de las exigencias de unidad y de coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, los conceptos empleados por las Directivas 2006/112 y 2008/8 deben, al menos en principio, tener el mismo significado, salvo que el legislador de la Unión haya expresado una voluntad diferente en un contexto legislativo preciso. [22] En consecuencia, de ello resultaría que la expresión «sujeto pasivo que actúe como tal» del artículo 2, apartado 1, letra c), y del artículo 44 de la Directiva del IVA tendría, como alega WTL, el mismo significado y el mismo efecto.

56. Sin embargo, en mi opinión, esa interpretación del artículo 44 de la Directiva del IVA centrada en la expresión «que actúe como tal», aislándola de los términos que la acompañan, no puede aceptarse. [23] Si bien, como acabo de señalar, existe una presunción general por la que los términos y frases que aparecen en partes distintas de una Directiva en particular deben tener generalmente el mismo sentido, no cabe entender lo anterior en detrimento de la regla básica de tener en cuenta el contexto. Los términos y las expresiones adquieren matices y sentido en conexión con las palabras que las acompañan y, en particular, con el contexto específico en el que aparecen. La razón fundamental por la que discrepo de la alegación de WTL es, por tanto, que no tiene en cuenta el contexto particular en el que aparecen los términos y el objetivo perseguido por la normativa de la que forman parte. [24]

57. El artículo 44 de la Directiva del IVA forma parte de las nuevas normas por las que se determina el lugar de prestación de servicios que introdujo la Directiva 2008/8 con vistas a modernizarlas y simplificarlas y dicha disposición debe leerse e interpretarse en ese contexto específico. [25] En mi opinión, no cabe interpretar el artículo 44 de la Directiva del IVA de forma separada y aislada del contenido del artículo 43 de dicha Directiva.

21 Irlanda señaló que dicho planteamiento sería manifiestamente contrario al objetivo de seguridad jurídica perseguido por las normas relativas al lugar de prestación previstas en la Directiva del IVA y resultaría incompatible con la exigencia de que la prestación esté comprendida en el ámbito de aplicación de una de las normas. El Gobierno del Reino Unido sostiene que ninguno de los preceptos relativos al lugar de prestación permite considerar que el lugar de prestación de servicios para un sujeto pasivo que no actúe con fines exclusivamente privados (es decir, una persona como WTL) pueda ser el lugar en el que esté establecido el proveedor. Además, señala que esta postura no encuentra apoyo alguno en los artículos 43, 44 o 45 de la Directiva del IVA, ni en el artículo 19 del Reglamento de Ejecución, y que la propia WTL no menciona ninguna disposición de la Directiva del IVA, ni del Reglamento de Ejecución, como tampoco ningún pronunciamiento jurisprudencial que respalde tal conclusión. La postura de WTL en el sentido de que el artículo 44 de la Directiva del IVA no es aplicable a los servicios que recibe supone, por tanto, que, cuando se le prestan servicios desde otro Estado miembro, no solo el Reino Unido no sería el lugar de esa prestación, sino que no lo sería tampoco otro Estado miembro. El Gobierno del Reino Unido considera que este efecto de no imposición es el contrario al perseguido por las normas relativas al lugar de prestación de los servicios.

22 Véase, por analogía, la sentencia de 31 de mayo de 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379), apartados 28 a 34. Véase, en el contexto del IVA, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), apartado 37. Véase, asimismo, el apartado 31 de la sentencia de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), en la que el Tribunal de Justicia precisó que el buen funcionamiento y la interpretación uniforme del sistema común del IVA exigen que la definición de los conceptos de «operaciones de seguro» y de «reaseguro» de los artículos 9, apartado 2, letra e), quinto guion, y 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva no sea diferente en función de que estos se empleen en una u otra de estas disposiciones. No obstante, debe señalarse que el Tribunal de Justicia añadió, en el apartado 32 de dicha sentencia, que, «en efecto, las prestaciones de servicios que figuran en el artículo 9, apartado 2, letra e), quinto guion, de la Sexta Directiva son conceptos comunitarios, que deben ser objeto de una interpretación uniforme, *a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes*». El subrayado es mío. La exigencia de la interpretación uniforme no es, a mi juicio, un objetivo en sí mismo; sino que se guía por el principio rector que persigue evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición.

23 Procede señalar que la propia Comisión se ha referido al empleo de la expresión «que actúe como tal» del artículo 44 de la Directiva del IVA tildándola de «torpe». Por mi parte añado que el problema no se limita a la versión en lengua inglesa de la Directiva del IVA, sino que el mismo problema se plantea, por ejemplo, en francés («agissant en tant que tel»), en italiano («che agisce in quanto tale»), en portugués («agindo nessa qualidade»), en español («que actúe como tal»), en alemán («als solcher […] erbringt/als solcher handelt»).

24 Sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 41. En el apartado 50 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia afirmó que una norma como el artículo 44 de la Directiva del IVA es una regla que determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, al designar el lugar de conexión a efectos fiscales, y delimitando, por tanto, las competencias de los Estados miembros.

25 Véase el considerando 2 de la Directiva 2008/8.

58. A este respecto, es importante subrayar que el artículo 43 de la Directiva del IVA recoge dos presunciones específicas. Por un lado, considera que un sujeto pasivo lo es respecto de *todos* los servicios que le sean prestados (con independencia de que *de otro modo* estuviesen gravados o no a efectos del artículo 2, apartado 1). Por otro, considera a *una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo* y esté identificada a efectos del IVA (como es WTL) sujeto pasivo, pero *únicamente* a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios, incluso aunque no se le considere como tal a otros efectos.[26] En ambos casos las presunciones del artículo 43 tienen un ámbito de aplicación limitado. No deben entenderse como presunciones a *todos* los efectos, sino a los solos efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios. En mi opinión, es preciso tener presente el carácter artificial de un precepto que establece una presunción de esta naturaleza: en este caso, el artículo 43, apartado 2, de la Directiva del IVA constituye un método de técnica legislativa muy útil mediante el que el legislador de la Unión ha previsto que las normas relativas al lugar de prestación de los servicios que se aplican a un sujeto pasivo ordinario se le apliquen también, en este caso, a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté identificada a efectos del IVA.

59. Las normas generales relativas al lugar de prestación de servicios a «un sujeto pasivo», conforme lo define de manera específica el artículo 43 de la Directiva del IVA, y a «una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo»[27] se recogen, por tanto, en los artículos 44 y 45, respectivamente, de dicha Directiva. En mi opinión, no deben soslayarse estas cruciales definiciones de lo que constituye un «sujeto pasivo», recogidas en el artículo 43 de la Directiva del IVA, en cuanto a la interpretación respectiva de su artículo 44 e, implícitamente, de su artículo 45, pese a la necesaria artificialidad de estas presunciones.

60. La inclusión de determinadas actividades no sujetas al impuesto y de determinadas personas que no tengan la condición de sujeto pasivo en la definición de sujetos pasivos, y la utilización del término «todos» en el artículo 43 de la Directiva del IVA muestran a las claras la intención expresa del legislador de la Unión de dar un alcance tan amplio como sea posible al ámbito de aplicación de la «norma de destino» del artículo 44 de dicha Directiva.

61. El considerando 4 de la Directiva 2008/8[28] aclara en mayor medida el ámbito de aplicación tanto del artículo 43 como del artículo 44 de la Directiva del IVA y confirma que las normas relativas al lugar de prestación de los servicios a sujetos pasivos «no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal».

62. Cabe colegir de lo anterior que todos los servicios que le sean prestados a un sujeto pasivo conforme se define en el artículo 43 de la Directiva del IVA, con excepción de los recibidos para fines privados, se consideran prestados en el lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios. Por consiguiente, a mi juicio, la Comisión acierta al señalar que el objetivo primordial del artículo 43,

26 Además, el artículo 196 de la Directiva del IVA confirma que serán deudores del IVA los sujetos pasivos *o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA* y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.

27 Debo señalar a este respecto que el artículo 43 de la Directiva del IVA no define específicamente el concepto de «persona que no tenga la condición de sujeto pasivo» a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de servicios del capítulo 3, título V, de dicha Directiva. Teniendo en cuenta las amplias definiciones de sujeto pasivo que a tal efecto contiene el artículo 43 de la Directiva del IVA, el concepto de persona que no tenga la condición de sujeto pasivo se define, en esencia, implícitamente o por exclusión a los fines de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de servicios y, en particular, de su artículo 45.

28 El considerando 5 de la Directiva 2008/8 aclara el ámbito de aplicación del artículo 45 de la Directiva del IVA.

apartado 1, de la Directiva del IVA es garantizar que sea este el trato dado a los sujetos pasivos a los efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios *incluso* respecto de servicios utilizados en actividades u operaciones que no se consideren sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva. [29]

63. Esa interpretación concuerda con la redacción del párrafo primero del artículo 19 del Reglamento de Ejecución, que establece que «a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la [Directiva del IVA], se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo». En tanto las disposiciones de la Directiva del IVA no puedan interpretarse con referencia a un Reglamento de Ejecución posterior, las disposiciones del artículo 19 siguen siendo relevantes.

64. Por otra parte, como se indica en el punto 41 de las conclusiones del Abogado General Mazák presentadas en el asunto Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348), y confirma el Tribunal de Justicia en el apartado 31 de la sentencia de 6 de noviembre de 2008 en ese mismo asunto, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), este planteamiento se ajusta a los intereses de simplicidad de la gestión de las normas del lugar de prestación de servicios. Además, esta interpretación favorece aún más la facilidad de recaudación, así como la prevención de la evasión fiscal. Si el destinatario de los servicios prestados tuviera que ser un sujeto pasivo que actúa como tal [con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA] o si los servicios hubieren de utilizarse para las necesidades de sus operaciones gravadas, la determinación del lugar de prestación de los servicios sería, en muchos casos, mucho más difícil, tanto para las empresas como, en este caso, para las autoridades tributarias de los Estados miembros. [30]

65. Considero, en consecuencia, que el artículo 44 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del artículo 43 y de su considerando 4, y del artículo 19 del Reglamento de Ejecución se aplica a la prestación de *todos los servicios* a un sujeto pasivo conforme se define en el artículo 43 de la Directiva del IVA, salvo que los reciba «para uso personal propio o de su personal». [31] El empleo de la expresión «que actúe como tal» en el artículo 44 de la Directiva del IVA tiene la finalidad de excluir aquellos servicios prestados a un sujeto pasivo —entendido en el sentido amplio de este concepto que figura en el artículo 43— «para uso personal propio o de su personal». La expresión «que actúe como tal» no excluye del ámbito de aplicación del artículo 44 de la Directiva del IVA a sujetos pasivos que reciban servicios para los fines de su actividad profesional no económica.

29 El Gobierno español sostiene que el artículo 43, apartado 1, de la Directiva del IVA es un precepto aclaratorio para evitar dudas en el concepto de «sujeto pasivo». Por el contrario, el artículo 43, apartado 2, de la Directiva del IVA sí es una ampliación de la condición de sujeto pasivo a las personas jurídicas que no lo son, pero que tienen un número de identificación fiscal (NIF) a efectos del IVA, y a los que sí se puede exigir la autoliquidación del IVA en un caso de inversión. Según el Gobierno español, el artículo 44 de la Directiva del IVA solo utiliza la expresión «que actúe como tal» para excluir de su ámbito de aplicación a quienes actúen como particulares. En consonancia con ello, el artículo 19 del Reglamento de Ejecución dispone que un sujeto pasivo que reciba servicios para fines exclusivamente privados no tiene la condición de sujeto pasivo. La clara consecuencia es que otros sujetos pasivos (como WTL) deben seguir siendo considerados como tales. Irlanda sostiene que el efecto evidente y, en consecuencia, la interpretación correcta del artículo 43 de la Directiva del IVA es que, independientemente del uso que se haga de los servicios, si se prestan a sujetos pasivos, las normas sobre el lugar de la prestación que establece el artículo 44 de esta Directiva serán de aplicación a la *totalidad* de los servicios prestados.

30 No puede obviarse que la disposición legislativa en cuestión [el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva del IVA] *no* incluía la expresión sujeto pasivo «que actúe como tal». En efecto, el Tribunal se basó precisamente en ello en el apartado 29 de su sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), lo cual le facilitó la labor en gran medida. Sin embargo, acabó resolviendo que «el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las antedichas Directivas, debe ser considerado sujeto pasivo, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas». No veo razón alguna para no aplicar esta última conclusión en el presente asunto, a pesar de la redacción, un tanto desafortunada, del legislador de la Unión tanto en el artículo 43 como en el artículo 44 de la Directiva del IVA.

31 Véase también el considerando 19 del Reglamento de Ejecución, que dispone que «cuando los servicios prestados a un sujeto pasivo están destinados a un uso privado, incluido el del personal de un cliente, no puede considerarse que dicho sujeto pasivo actúa en su calidad de sujeto pasivo».

66. En cuanto a las alegaciones de WTL en relación con los artículos 18 y 19 del Reglamento de Ejecución, que se han resumido en los puntos 47 y 48 de las presentes conclusiones, no me han parecido convincentes. Los artículos 18 y 19 del Reglamento de Ejecución (que simplemente ayudan a los proveedores a extraer determinadas conclusiones del comportamiento del cliente,[32] como, por ejemplo, si este le facilita o no el número de identificación a efectos del IVA) no pueden, como ya he señalado, modificar ni alterar los términos de los artículos 43 a 45 de la Directiva del IVA.[33] Además, y habida cuenta de que los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA determinan el lugar de la prestación de los servicios en función de si los recibe un sujeto pasivo[34] o una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, a mi juicio, no hay, en principio, riesgo de doble imposición.[35] En cualquier caso, no hay ningún indicio de que los servicios controvertidos en el litigio principal estuviesen en realidad sometidos a doble imposición.

67. A mi juicio, WTL no ha demostrado haber sufrido desigualdad de trato o que se haya puesto en peligro el principio de neutralidad fiscal (que es un aspecto esencial del régimen del IVA). La situación de WTL no es comparable a la de un inversor privado, pues no se discute que los servicios controvertidos se utilizan en una actividad *profesional* no económica.[36] Según reiterada jurisprudencia, el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se vinculen a actividades no económicas. Además, cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas y actividades no económicas, la deducción del IVA solo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo.[37]

68. De hecho, el Tribunal de Justicia ha confirmado recientemente en el apartado 30 de la sentencia de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), que «una actividad que consiste en invertir las donaciones y dotaciones y los gastos correspondientes a esa actividad de inversión debe recibir el mismo trato, en lo que respecta al IVA, que la actividad no económica que constituye su percepción y los eventuales costes vinculados a esta última. En efecto, tal actividad de inversión financiera constituye para la Universidad de Cambridge, al igual que para un inversor privado, no solo un medio que permite generar ingresos partiendo de las donaciones y de las dotaciones recibidas de este modo, sino también una actividad directamente vinculable a la percepción de estos, y, por tanto, constituye únicamente una extensión directa de esta actividad no económica. Por consiguiente, el IVA soportado por los gastos de dicha inversión tampoco puede ser deducible».

32 Salvo que dispongan de información que indique lo contrario.

33 Este mismo razonamiento se puede aplicar a la alegación de WTL en el sentido de que no facilitó su número de IVA conforme a lo previsto en el artículo 55 del Reglamento de Ejecución, dado que no es un «sujeto pasivo que actúe como tal». En este sentido, el artículo 55 del Reglamento de Ejecución debe interpretarse a la luz del artículo 44 de la Directiva del IVA.

34 Según se define en el artículo 43 de la Directiva del IVA.

35 A ese respecto, el Gobierno del Reino Unido señaló, en su respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, que el riesgo de doble imposición surge de interpretaciones divergentes de las normas que se apliquen y que la única forma de superar esta dificultad es disponer de una interpretación uniforme de las normas. El Gobierno español indicó, en su respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, que mediante la interpretación conjunta (y sistemática) de los artículos 43 y 44 de la Directiva del IVA, del considerando 4 de la Directiva 2008/8 y del artículo 19 del Reglamento de Ejecución, se garantiza que no se dé ninguna posibilidad de doble imposición. Irlanda también señaló, en su respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, que si el cliente determina correctamente si los servicios que se le han prestado han sido adquiridos para los fines de sus actividades sujetas, incluso si es considerado sujeto pasivo con arreglo al artículo 43 de la Directiva del IVA, no debería haber doble imposición.

36 En su respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, la Comisión precisó que WTL «no es un particular persona física, sino una persona jurídica que ha optado por registrarse a efectos del IVA. Recibe el mismo trato que cualquier otro sujeto pasivo (o incluso que cualquier persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté identificada a efectos del IVA). Es decir, se somete a las normas relativas al lugar de prestación de los servicios que se aplican a transacciones entre empresas. Solo en el caso de los servicios que reciba un sujeto pasivo y utilice para los fines de uso personal propio o de su personal (o los de un sujeto pasivo persona física) se aplicarán las normas correspondientes a operaciones entre empresas y consumidores. Los servicios controvertidos recibidos por [WTL] no son de uso personal propio de un particular persona física. Que únicamente se incluya en el ámbito de estas últimas normas el uso personal propio de particulares se ajusta perfectamente al principio de igualdad de trato».

37 Véase la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartados 30 y 31. Véanse, asimismo, las sentencias de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartados 36 y 37, y de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

69. Habida cuenta de lo anterior, considero que procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 44 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica consistente en la compra y venta de acciones y otros valores con motivo de la gestión de los activos de un trust benéfico adquiere una prestación de servicios de gestión de inversiones de una persona ajena a la Unión Europea, exclusivamente para los fines de esa actividad, debe ser considerada «sujeto pasivo que actúe como tal» a los efectos de dicha Directiva.

VIII. Sobre la segunda cuestión prejudicial

70. Vista la respuesta a la primera cuestión prejudicial, entiendo que no es necesario responder a la segunda. Por lo demás, habida cuenta de que es pacífico que WTL es un sujeto pasivo, no considero, ni tampoco ha sido alegado por ninguna de las partes en el presente procedimiento ante el Tribunal de Justicia, que el artículo 45 de la Directiva del IVA, relativo al lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la consideración de sujeto pasivo, se aplique a WTL.

IX. Conclusión

71. Por lo tanto, propongo responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido] del siguiente modo:

«El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica consistente en la compra y venta de acciones y otros valores con motivo de la gestión de los activos de un trust benéfico adquiere una prestación de servicios de gestión de inversiones de una persona ajena a la Unión Europea exclusivamente para los fines de esa actividad, debe ser considerada "sujeto pasivo que actúe como tal" a los efectos de la referida disposición de esa Directiva.»